

Simone Masi

La territorialità dell'Iva

Premesse e presupposti

Funzionamento del regime transitorio per gli scambi di merci

Dettaglio su nuove regole in vigore dall'inizio del 2010

Schema lezione

■ PARTE I

- Presupposto normativo: introduzione dell'imposta nella Comunità Europea e processo di adattamento al processo di integrazione dell'Unione. Sintesi delle fonti normative nell'ordinamento europeo e leggi italiane che le recepiscono.
- Premessa teorica: principio di tassazione all'origine e a destinazione
- Scambi di merci: funzionamento del regime "transitorio" Ue sia riguardo agli scambi di merci tra paesi membri sia tra paesi Ue e paesi terzi

■ PARTE II

- Novità del VAT PACKAGE 2008 e ripercussioni nell'ordinamento Iva italiano. I nuovi criteri per la definizione della territorialità dei servizi. Principi generali, distinzione tra operazioni prive del requisito territoriale (fuori campo) e operazioni non imponibili. Modalità di fatturazione
 - Deroghe contenute negli artt. 7-quater – 7-septies
 - Aspetti inerenti la qualifica di soggetto passivo nei paesi Ue ed extra-Ue
 - Ridefinizione degli adempimenti intrastat
 - Rimborsi IVA: presupposti e nuove modalità di richiesta tra paesi Ue
- ## ■ PARTE III
- Risoluzione di casi concreti: cessione beni
 - Risoluzione di casi concreti: prestazione servizi

I PARTE

Tappe di introduzione dell'imposta comunitaria

- 1967 > **Istituzione** dell'imposta DIR 1967/227-228/CEE

Italia: DPR 633/1972

- 1977 > Prima **omogeneizzazione** con emanazione della cosiddetta VI DIR CEE (1977/388/CEE)

- 1993 > Eliminazione delle barriere doganali

Italia: DL 331/1993

- 2006 > **Refusione** della VI DIR (2006/12/CE)

- 2010 > Vat Package 2008 (2008/8-9-117/CE) e sentiero riforme 2010/2015

Italia: modifiche apportate da D. Lgs. 19 febbraio 2010 n. 18

Principio di origine e di destinazione

	VANTAGGI	SVANTAGGI
ORIGINE	addebito imposta direttamente in fattura	difficili sia trasferimento gettito che esercizio detrazione
DESTINAZIONE	agevoli sia trasferimento che esercizio detrazione	addebito imposta più articolato (slide seguente)

Addebito dell'imposta con criterio di destinazione

MERCI con passaggio in dogana

B2B
B2C

Imposta caricata dall'op. doganale all'ingresso della merce

SERVIZI
MERCI senza passaggio in dogana

B2B

B2C

Imposta addebitata con inversione contabile

Non applicazione del principio di destinazione oppure onere a carico del cedente/prestatore non residente che si identifica o nomina rappresentante fiscale

Regime transitorio e definitivo

fine regime
transitorio

01 01 1993

01 01 2010

BENI

Destinazione

Destinazione

Origine

SERVIZI

Origine

Destinazione

Origine

Presupposti generali operazioni intracomunitarie (art. 38-41 DL 331/1993)

■ SOGGETTIVO

- Operazione posta in essere tra soggetti passivi d'imposta in due paesi membri

■ OGGETTIVO

- Cessione di proprietà o di altro diritto reale a titolo oneroso

■ TERRITORIALE

- Passaggio fisico (trasporto/spedizione) delle merci tra i territori dei due paesi membri

Altre operazioni intracomunitarie (anche B2C)

1. Cessione di merci a distanza - spedite o trasportate a cura del cedente - a consumatori finali con superamento soglia di protezione (art. 41 co. 1, lett. b) + art. 40 co. 3-4)
2. Cessione di mezzi di trasporto nuovi a consumatori finali e soggetti passivi (art. 41 co. 2, lett. b) + art. 38 co. 3 lett. e)

Cessione di merci DA PARTE DI SOGGETTO PASSIVO

Cessione intracomunitaria a soggetto passivo Ue con triplice requisito

NON IMPONIBILE ex art. 41 DL 331/93

destinazione

Cessione intracomunitaria a consumatore finale (distanza + mezzi trasporto nuovi)

NON IMPONIBILE ex art. 41 DL 331/93 ma obbligo di assolvere l'imposta nel paese membro

destinazione

Cessione di altri beni a consumatore finale Ue + cessione beni a soggetto passivo Ue senza triplice requisito + cessione diretta a consumatore extra-Ue

IMPONIBILE ex art. 7-bis DPR 633/72

origine

Cessione all'esportazione e operazioni ad esse assimilate (verso paesi extra-Ue)

NON IMPONIBILE ex art. 8-8-bis DPR 633/72

destinazione

Cessione diretta beni > € 154,94 a consumatore finale extra-Ue che cura personalmente il trasporto entro 3 mesi

NON IMPONIBILE ex art. 38-quater DPR 633/72

destinazione

Acquisto di merci DA PARTE DI SOGGETTO PASSIVO

Acquisto intracomunitario	IMPONIBILE ex art. 38 DL 331 (integrazione fattura art. 46 DL 331)
Acquisto di bene territorialmente rilevante in Italia da soggetto non residente	IMPONIBILE ex art. 7-bis DPR 633 (autofattura art. 17 co. 2)
Importazione	IMPONIBILE ex art. 67 e ss. DPR 633

Registrazione acquisti intra

(art. 46 co. 5 e art. 47 co. 1, 2, 4 DL 331/93)

- 1. Integro l'Iva su fattura d'acquisto con dicitura *“imponibile ex art. 38 DL 331/93”*
- 2. Registro la fattura così integrata:
 - a) tra le fatture di vendita, con primo numero progressivo libero, entro il mese di ricevimento ovvero successivamente ma comunque entro 15 gg dal ricevimento (IVA TOTALMENTE A DEBITO)
 - b) tra le fatture di acquisto entro mese successivo a ricevimento ma mai anteriormente a mese registrazione tra fatture emesse (IVA A CREDITO NELLA MISURA DELLA SUA DETRAIBILITA')

Registrazione documenti d'importazione (art. 67-70 DPR 633/72)

1. FATTURA ESPORTATORE

Documento giustificativo del costo a fini imposte dirette
senza addebito di Iva del paese dell'esportatore

Cambio al tasso del giorno di effettuazione operazione

2. BOLLA DOGANALE

Documento rilevante Iva ai fini della eventuale detrazione

Imposta determinata su imponibile ex art. 69:
Valore bene + dir. doganali + spese inoltro all'interno UE

3. FATTURA SPEDIZIONIERE

Documento rilevante sia ai fini Iva che imposte dirette

Comprende generalmente:

- Servizi di trasporto (non imp art. 9 + fc iva art. 7-ter)
- Servizi doganali (non imp. Art. 9)
- Altri servizi (soggetti a Iva)

- Ev. Iva e dazi anticipati per conto cliente (escl. Art. 15)

II PARTE

Le novità in vigore dal 1° gennaio 2010

NOVITA' SOSTANZIALI

1. Modifica del vecchio art. 7 DPR 633 e modalità autofatturazione
2. Definizione di soggetto passivo

NOVITA' PROCEDURALI

3. Adempimenti fiscali e comunicazione Intrastat
4. Modalità di richiesta rimborsi

Premessa al trattamento Iva dei servizi

- > Prestazioni di servizi molto più variegate rispetto alla fornitura di merci
- > Talvolta non agevole distinzione da cessione di beni
- > Individuazione di servizi internazionali non imponibili (art. 9 DPR 633)
- > Individuazione di servizi collegati a settori navale ed aeronautico non imponibili (art. 8-bis DPR 633)

Scomposizione del vecchio art. 7 nei sette nuovi articoli 7 – 7-septies

- ❖ Art. 7: definizioni
- ❖ Art. 7-bis: principio territorialità cessione merci (rileva il luogo dove si trova il bene)
- ❖ Art. 7-ter: principio territorialità prestazione servizi (rilevano domicilio e status dell'utilizzatore)
- ❖ Artt. 7-quater – quinquies: deroghe assolute ad art. 7-ter
- ❖ Art. 7-sexies: prima serie di deroghe relative (B2C Ue ed extra-Ue) ad art. 7-ter
- ❖ Art. 7-septies: seconda serie di deroghe relative (B2C extra-Ue) ad art. 7-ter

Art 7-ter: principi di imposizione

Utilizzatore
soggetto
passivo



PRINCIPIO DESTINAZIONE
(deroghe: art. 7-quater / quinquies)

Fino al 31/12/2009 vigeva principio origine

Utilizzatore
consumatore
finale



PRINCIPIO ORIGINE
(deroghe: art. 7-quater / 7-
septies)

Invariato ma introdotte numerose
eccezioni

Servizi resi da soggetto passivo residente a soggetti passivi non residenti

Operazione

Fatturazione

Volume d'affari

SERVIZI RESI A
SOGG. PASSIVI
Ue (fc Iva art. 7-
ter)

Obbligo di
fatturazione ex
art. 21 co. 6
DPR 633

Esclusi
esplicitamente
da volume
d'affari in art.
20

SERVIZI
PRESTATI A
SOGG. PASSIVI
extra-Ue (idem)

Nessun obbligo
di fatturazione
ai fini del DPR
633

Esclusi di fatto
dal volume
d'affari

Servizi ricevuti da soggetto passivo residente

Servizi ricevuti
da soggetti
passivi UE



Servizi ricevuti
da soggetti
passivi extra-Ue



Autofattura con
addebito d'imposta
italiana ex art. 17 co.
2 DPR 633/72

Deroghe assolute già esistenti

- **SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI (7-quater lett. a)**
Sempre territorialmente rilevante nel paese in cui è situato l'immobile, a prescindere da status del soggetto
- **SERVIZI DI TRASPORTO PASSEGGERI (7-quater lett b)**
Sempre territorialmente rilevanti in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
- **SERVIZI RELATIVI AD ATTIVITA' CULTURALI E ARTISTICHE (7-quinquies)**
Comprese anche attività sportive, scientifiche, educative, ricreative e connesse a fiere ed esposizioni. Vengono assoggettati ad imposta nel paese in cui si svolgono. **Dall'1/1/2011 tale deroga varrà solo se committente sarà consumatore finale**

Nuove deroghe assolute

- **SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING (art 7-quater lett. c-d)**

Sempre imponibili nel paese in cui vengono eseguite.

Se rese a bordo di mezzo viaggiante all'interno della UE seguono la regola del paese di partenza

- **SERVIZI DI NOLEGGIO E LOCAZIONE ANCHE FINANZIARIA A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO (art. 7-quater lett. e)**

Prestazione imponibile in Italia se:

- il mezzo a disposizione in Italia e utilizzato all'interno di UE
- il mezzo a disposizione in paese extra-Ue ma utilizzato in Italia

Prestazioni servizi “tecnologici” B2C

(normativa soggetta a modifiche nel 2015)

■ I SERVIZI PRESTATI PER VIA ELETTRONICA

Se resi a consumatori extra-Ue sempre territorialmente irrilevanti in Italia (art. 7-septies lett. i). Analogamente se prestatore stabilito fuori di Ue ma committente, anche se consumatore finale, è italiano, operazione imponibile in Italia (art. 7-sexies lett. f).

■ PRESTAZIONI DI TELECOMUNICAZIONE E TELERADIO DIFFUSIONE

Rese da prestatori stabiliti in Italia a consumatori residenti in Ue che li utilizzano sempre in Ue sono territorialmente rilevanti in Italia (art. 7-septies lett. h)

Se rese da prestatori extra-Ue rilevano in Italia quando utilizzate nel territorio dello Stato (art. 7-sexies lett. g)

Altre deroghe per servizi resi esclusivamente a consumatori finali Ue - extra-Ue (art. 7-sexies)

- **INTERMEDIAZIONI RELATIVE A OP. EFFETTUATE FUORI ITALIA + TRASPORTO BENI INTRACOM. CON INIZIO FUORI TERRITORIO + LAVORAZ., PERIZIE E OP. ACCESSORIE A TRASPORTO SU BENI FUORI TERRITORIO (art. 7-sexies lett. a) c) d)**

In deroga a principio origine, su prestazione resa il soggetto passivo residente non carica Iva in quanto operazione territorialmente irrilevante. Analogamente stesse prestazioni rese a consumatore italiano in Italia sono qui territorialmente rilevanti

- **TRASPORTO BENI NON INTRACOMUNITARI (cioè partenza e arrivo non in due stati membri) DI MERCI (art. 7-sexies lett. b)**

Rilevante in Italia solo per la parte qui percorsa (lett. b) e non per tutto il tragitto

- **NOLEGGIO E LOCAZIONE ANCHE FINANZIARIA **NON A BREVE TERMINE** DI MEZZI DI TRASPORTO (art. 7-sexies lett. e)**

Testo della norma molto articolato: capire caso per caso se esiste requisito per deroga ad art. 7-ter. **Dal 2013 la normativa relativa subirà modifiche**

Altre deroghe relative a servizi resi a consumatori finali extra-Ue (art. 7-septies)

- **CONSULENZA TECNICA E LEGALE (art. 7-septies lett. b-c)**
- Se il cliente è un consumatore finale extracomunitario sono territorialmente irrilevanti in Italia
- **FORNITURA DATI + PRESTAZIONI PUBBLICITARIE + CONCESSIONE/CESSIONE BENI IMMATERIALI EX ART. 3 CO.2 N.2 O ACCESSO A SISTEMI DI ENERGIA (anche in forma di non esercizio di tali diritti) + OP. BANCARIE/FIN.RIE/ASSICURATIVE + MESSA A DISPOSIZ. DI PERSONALE + NOLEGGI BENI DIVERSI DA MEZZI DI TRASPORTO**

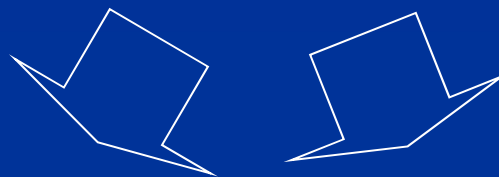
Servizi che non vengono tassati in Italia ex art. 7-ter ma seguono principio di destinazione (art. 7-septies lett. a) b) c) d) e) f) g) l)

Soggettività passiva: enti non commerciali

(Art. 7-ter comma 2 DPR 633/72)

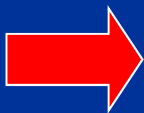
Ai soli fini della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi ricevute sono

SOGGETTI PASSIVI



ENC con attività comm.le
anche per servizi ricevuti in
ambito attività istituzionale

ENC con sola attività istituz.le
ma identificati ai fini Iva ex art
38 co. 5 lett. c) DL 331/93)



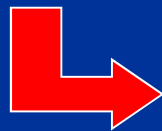
L'Iva a debito da autofatturazione servizi generatasi in ambito istituzionale va versata mensilmente (art. 30-bis DPR 633/72)

□

Soggettività passiva: riconoscibilità soggetti extra-Ue

Se committente non esibisce certificato o evidenza web dell'A.F. del proprio paese attestanti svolgimento attività economica è necessario:

1. Disporre di un suo codice identificativo Iva



2. Possedere ordinativo con indirizzo e numero di registrazione commerciale




3. Conservare prove provenienti dal sito del cliente che attestino svolgimento attività commerciale

Obblighi per servizi resi a soggetti passivi non residenti

OPERAZIONE	DOCUMENTO	REGISTRAZIONE
Servizi a soggetti Ue (prestazioni “servizi intra”)	Fattura ex art. 21 co.6 DPR 633 <i>“Prestazione non soggetta ad imposta ai sensi art. 7-ter”</i>	In registri Iva vendite (art. 23-24 DPR 633)
Servizi resi a soggetti extra-Ue	Documento contabile/fiscale non rilevante ai fini Iva	In sola contabilità generale

Obblighi per servizi ricevuti da soggetti passivi non residenti

	DOCUMENTO	REGISTRAZIONE
Servizi da soggetti Ue (utilizzi “servizi intra”)	<u>Reverse charge</u> 	Nel registro vendite entro 15 giorni dalla data della fattura (art. 23 DPR 633)
Servizi ricevuti da soggetti extra-Ue	Autofattura ai sensi art 17 co. 2 DPR 633	Nel registro acquisti entro la liquidazione periodica (art. 25 DPR 633)

ELENCHI INTRA

Art. 50 co. 6 DL 331/93 - Decr. Min. Finanze 22/02/2010

- Presentazione obbligatoria non solo per acquisti e cessioni di beni ma anche per prestazioni di servizi rese e ricevute
- Soppressa periodicità annuale. Obbligo trimestrale se ammontare per ciascuna categoria di operazioni realizzate nei quattro trimestri precedenti ≤ 50.000 € su base trimestrale. Se si supera tale limite la cadenza è mensile
- Scadenza invio: 25 mese successivo a periodo di riferimento
- Modalità invio esclusivamente telematica

Struttura modelli Intrastat

Operazioni attive

Operazioni passive

INTRA 1	INTRA 2
Frontespizio: cessione beni e prestazione servizi	Frontespizio: acquisto beni e utilizzo servizi
1-bis: cessione beni 1-ter: rettifiche cessioni	2-bis: acquisto beni 2-ter: rettifiche acquisti
1-quater: prestazione servizi 1-quinquies: rettifiche prestaz.	2-quater: utilizzo servizi 2-quinquies: rettifiche utilizzi

Periodizzazione elenchi e
ammontare totale delle
operazioni

- Nessuna novità nel 2010
- Indicazione di totale imponibile per ogni controparte
- Esonero da inserimento valori statistici se operazioni < 20 milioni di € annuali

- Elenco dei soli servizi con
applicazione regola generale
(art 7-ter)

- Necessari ulteriori dettagli oltre a codice Iva della controparte e totale imponibile

Modelli Intrastat: dettagli servizi (intra 1 e 2-quater)

RIFERIMENTO FATTURA	Numero e data di ogni fattura anche se ricevute/emesse da stesso soggetto
CODICE SERVIZIO	Codice a 6 cifre tra i 1.600 circa contenuti in CPA 2008
MODALITA' PAGAMENTO/INCASSO	A: accredito in c/c bancario B: bonifico (giroconto) bancario X: altre modalità
PAESE PAGAMENTO	Paese in cui corrispettivo entra in disponibilità beneficiario

Rimborso dell'imposta assolta in altri Stati

PRESUPPOSTI

- 1. Soggetto passivo acquista/importa beni o riceve servizi nell'ambito della propria attività pagando l'imposta dell'altro stato membro
- 2. Iva almeno in parte detraibile secondo norme vigenti nel proprio paese (ev. calcolo pro rata)
- 3. No stabile organizzazione nel paese membro
- 4. No operazioni attive imponibili nel paese membro

Rimborsi Ue: novità 2010

Adempimenti agevolati e tempi di rimborso più certi

**DAL 2010 L'ISTANZA DI RIMBORSO PUO'
ESSERE PRESENTATA ANCHE AL PROPRIO
PAESE CHE PROVVEDE AD INOLTRARLA
ALL'ALTRO STATO MEMBRO**

Possibilità di più stretta collaborazione tra stati
membri

Le regole per la richiesta rimborsi (Ue ed extra-Ue)

